法 学 研 究

地方税立法的纵向授权机制设计

刘 剑 文
(北京大学 法学院,北京 100871)

摘　要: 随着税收法治进程的提速,如何在《环境保护税法》《房地产税法》《资源税法》等地方税立法中配置中央与地方之间的立法权,是一个重大且紧迫的命题。为满足市场统一和税制统一的要求,我国仍应将主要的地方税立法权集中于中央。只有在须考虑各地特殊性时,全国人大及其常委会才可谨慎授予省级人大及其常委会以对税率、税目、税收优惠等一些税收要素的调整权。我国在设计地方税立法的纵向授权机制时,一方面,应在主体上明确,地方人民政府不得成为被授权机关,否则将违背"不得越级授权"的原理及《立法法》。另一方面,应加强过程和结果监控,包括遵循授权的必要性、有限性和明确性原则,不得转授权;确保地方人大及其常委会有能力主导税收立法权,综合运用公众的民意、专家的智慧和行政部门的经验;建构严密的立法监督体系等。

关键词: 地方税;税收立法;纵向授权;税收法定原则
中图分类号:D 922.22　　文献标识码:A　　文章编号:1000-5919(2016)05-0113-08

一、问题的提出

在"理财治国"的视野下,国家的财政治理架构不仅包括横向的政府与人大间财政权划分,还包括纵向的中央与地方间财政权划分。考察我国税收分权的历史与现状可以发现,地方的税收立法权一直缺乏稳定的制度性保障,并且在权力的主体、内容、程序等方面存在明显的错位,由此导致了地方法定财源匮乏、实际筹资无序、自主治理薄弱等诸多弊病,而其根源则在于法治理念的缺失。在现代"税收国家"中,税收法定原则是世界范围内普遍推行的税法基本原则,①也是税收法治的底线。我国正在或即将制定的《环境保护税法》《房地产税法》《资源税法》等地方税立法,既释放出税收法定进程切实提速的信号,又必须在法治框架下进行制度设计。

围绕地方税立法纵向授权,亟需探讨以下问题:地方税立法应如何将全国的税制统一、市场统一与地方的财政自主、特殊需要相结合?全国人大及其常委会进行税收授权立法必须遵循哪些基本原则,又有哪些针对地方税授权立法的特别要求?地方税立法纵向授权的情形、范围、流程和监督机制等具体制度该怎样设计?本文力图立足于法理和实在法,回应上述问题,廓清目前的一些误解,为我国地方税立法的纵向授权问题提供改进思路。

二、税收法定与地方税立法纵向授权的标准提炼

税收法定原则包含纳税人同意、纳税人权利保障等精神理念,其内涵和外延应当得到准确理

收稿日期:2016-08-05
作者简介:刘剑文,男,湖北武汉人,北京大学法学院教授。
基金项目:国家社科基金重大项目"促进收入公平分配的财税法制创新研究"(项目批准号:13&ZD028);全国人大常委会预算工委委托项目"在地方税立法中如何落实税收法定原则问题研究"。

① 回顾税收法定原则在我国的发展进程可以看出,落实税收法定原则已成为社会共识,并从税法理论走向了税收立法实践。

解。具体到地方税上,纳税人、征税客体、税率、计税依据、税收减免等税收实体要素以及税收征管程序只能由全国人大及其常委会制定法律来规定,确有必要时才可授予地方人大及其常委会以有限的地方税立法权,使其在前者的监督下制定地方性法规。换言之,既不能对税收法定之“法”做过于宽泛的理解,也不能限缩税收法定所涵盖的税收要素范围。

(一)税收法定原则的精神与要义

税收与纳税人的经济利益密切攸关,地方税与当地居民的生产经营和生活更是密切相关,所以,在地方税立法中落实税收法定原则同样蕴含民主、法治、人权等内在精神。① 税收法定原则的要义是纳税人同意,纳税人的同意构筑了税收运行、税收国家存续的民意基础。② 对于颇具地域特色的并完全用于提供地方性公共产品的地方税来说,由于其与本地居民的联系更为直接和强烈,所以,在地方税立法中格外有必要保证纳税人能通过地方人大、全国人大等代议机构表达观点,寻求纳税人同意的“最大公约数”,并用地方税的法律或地方性法规加以固定。

从规范征税权、保护纳税人权利的角度出发,一般认为,税收法定原则中的“法”仅限于狭义的法律,即最高立法机关通过法定程序制定的法律。特别地,受多级政府和地方自治理念的指导,无论是实行联邦制还是单一制政体的国家,如今普遍采行财政联邦制,即地方代议制机构同样享有一定的税收立法权,以便其根据本地情况决定该地的地方税制度,并提供满足本地居民特殊需要的地方性公共产品。不过,各国地方代议制机构的税收立法权因政治体制、经济形势不同而存在差异。要言之,在财政联邦制下,按照民主控制的逻辑,地方税立法权应当不同程度地分配给地方的民意代表机关,此时的“税收法律主义”实际上演化成“税收条例主义”。③

具体到我国,遵循《宪法》中“在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则”,综合单一制与分权的要求,地方人大及其常委会应在全国人大及其常委会授权的前提下,在特定范围内享有地方税立法权,从而将税收法定之“法”从狭义的法律扩展为包括狭义的法律以及某些地方税事项上的地方性法规。应当注意,绝不能认为地方税基本税收要素的法律规范依据可以扩展至地方人民政府制定的行政规章甚或效力层级更低的规范性文件,否则会违背税收法定和不得越级授权原则。在这个意义上,2015 年修法后的《立法法》第 9 条只规定全国人大及其常委会可以授权国务院先制定行政法规,却仍未规定向地方人大及其常委会授权,实不足以完整反映税收法定指导下地方税立法权的行使格局。

此外,税收法定要求各个税收基本要素都由法律规定。修改后的《立法法》尽管已将“税率的调整”这一核心税收要素纳入法定范围,但它所列举的“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”仍不足以涵盖税收法定的完整要素范围。纳税人、征税对象、计税依据、税目、税收减免亦为基本税收要素,应当涵盖在《立法法》第 8 条第 6 项所表述的“等”字中,因而同样应符合税收法定的要求,对于制定《环境保护税法》《房地产税法》《资源税法》等地方税法来说概莫能外。

(二)税收立法纵向授权的一般原则

授权立法是指一个立法主体将立法权授予另一个能够承担立法责任的机关,该机关根据授权要求所进行的立法活动。④ 根据税收法定原则以及《立法法》关于税收基本要素属于“法律相对保留”事项的规定,税收授权立法的授权机关仅限于全国人大及其常委会,不能是国务院。而结合不得越级授权原则,被授权机关则包括国务院和地方人大及其常委会,其中,前者由全国人大及其常委会产生,对其负责并受其监督,为横向的授权

① 王士如:《中国税收立法的宪政思考——从税收法定主义谈起》,《政法论坛》2009 年第 1 期。
② 朱大旗:《论税收法定原则的精神实质及其落实》,《国际税收》2014 年第 5 期。
③ 北野弘久:《日本税法学原论》(第 5 版),郭美松、陈刚译,北京:中国检察出版社 2008 年版,第 72 页。
④ 陈伯礼:《授权立法研究》,北京:法律出版社 2000 年版,第 13 页。

立法;后者受全国人大及其常委会的指导和监督,为纵向的授权立法。

更进一步,对于中央税和共享税的立法,被授权机关只能是国务院。对于地方税立法,国务院和地方人大及其常委会都可成为被授权对象,不过两者的授权情形存在差异,其中,授权国务院制定地方税行政法规侧重于对地方税法律的细化,为全国统一适用的普通规则;但授权地方人大及其常委会制定地方税的地方性法规主要是考虑到各地的特殊情势,仅在本地区才有效力,而且授权的情形、范围和方式往往会受到更多限制。换言之,全国人大及其常委会在满足一定条件时,可以采取法条授权或者特别授权的手段,①就地方税的基本税收事项向下一级的地方人大及其常委会进行立法授权,并且不得再做转授权。

由于税收基本要素和征管制度与公民的财产权、经营自主权等权利直接相关,因此,这些税收基本事项原则上只能由法律规定。只有当有必要顾及各地具体差别时,才能由全国人大及其常委会委任省级人大及其常委会来确定税率、税目等税收要素,这种授权应当是有限的、明确的、受到严格监督的。从本质上说,地方人大及其常委会先经全国人大及其常委会的授权再进行地方税立法,这并不违背地方财政自治和财政民主理念,②而是与单一制政体下立法权分配体系的固有限制有关,并与联邦制政体、特别是美国那样高度分权的联邦制政体下州本来就享有立法权的权力构造存在根本区别。

当然,就那些对纳税人利益影响不大的程序性的、技术性的税收事项来说,地方政府有权在地方人大及其常委会出台地方税的地方性法规后,制定执行性的地方政府规章,这不受税收授权立法规则的约束,也未背离税收法定原则。可以说,上述对地方税授权立法的主体、范围和内容等的要求正诠释了《立法法》第 8、9 条税收法定和税收领域“法律相对保留”的要义,税收授权立法并不会天然地减损税收法定,而恰恰是以承认税收法定为前提的。③

在厘清地方税立法纵向授权的授权主体、被授权主体、授权形式等问题之后,还需审慎地探讨授权机关如何正当地向被授权机关授权。有学者指出,“当法律起草者有权在其权限内做出授权时,其在起草授权条款前,应当预见到授权立法草案的轮廓,或至少是其规划,其必须知晓,什么是其期待授出的权力。”④通常的授权立法便有如上要求,而对于法定要求更高的税收事项来说,税收授权立法更应当严格遵循适当性、明确性、必要性等基本准则,这是税收法定原则的必然要求。在整体层面,地方税立法纵向授权应当依循两大路径:一方面,在源头上,地方税授权立法要有法律条文或者全国人大及其常委会的授权决定作为权源,授权立法的内容、目的、范围和期限等必须在授权依据中明确,以保证授权的严肃性;另一方面,在事中和事后阶段,根据授权制定的地方性法规要科学合理,即地方人大及其常委会在立法过程中需强调公众参与、专家立法等,并建立人大监督、司法监督等税收授权立法监督机制。⑤

(三)税收立法纵向授权的特殊要求

除了上述一般原则以外,考虑到我国单一制政体的集权特征以及地方税的特性,地方税立法纵向授权还应当满足授权范围等方面的一些特殊要求,并受到全国人大及其常委会的严格限制、监

---

① 在我国的地方税立法实践中,法条授权的方式常被使用,但为数寥寥的税种法律多将税收立法权授权给国务院或地方人民政府;至于特别授权,1985 年全国人大授权决定具有概括性、无期限、缺乏监督等缺陷,且它只是向国务院授权,地方人大及其常委会不能据此制定地方税的地方性法规。

② 比照日本的地方税立法情况,日本的财政自治程度在单一制国家中处于较高层次,其在中央层级制定了《地方税法》,而地方代议制机关在《地方税法》下享有较大的税收立法权,其地方税立法的经验、模式和理念可为我国借鉴。

③ 熊伟:《论我国税收授权立法制度》,《税务研究》2013 年第 6 期。

④ G. C. Thornton, *Legislative Drafting*. Cambridge University Press, 1987, pp. 273 - 274.

⑤ 刘剑文、耿颖:《税收授权立法权的合法行使:反思与建构》,《国家行政学院学报》2015 年第 5 期。

督和指导,以实现税制统一与适度分权的有机结合。概言之,全国人大及其常委会在赋予地方税立法权时要坚持稳健性原则,①并做到具体税种具体分析。总的来说,需要特别关注以下几点:

1. 立法权范围的有限性

对于全国统一开征且对宏观经济和公平竞争影响较大的地方税种,应当由全国人大及其常委会制定税收法律,并给地方留有一定的税收要素调整空间。即,授权地方人大及其常委会在税收法律规定的幅度范围之内,结合当地经济社会发展状况自行确定某些税收要素。② 以环境保护税为例,全国人大及其常委会可以对其税率、扣除标准、税目等规定一定的浮动幅度,随后允许地方人大及其常委会在法定幅度范围内进行有限的选择和调整。

对于全国统一开征,但对宏观经济影响较小、对地方经济影响较大的地方税种,例如烟叶税、契税等,地方的税收立法权相较于前一类则有所加强和拓宽。即,地方人大及其常委会在税目、税率、税收减免、开征停征、征收管理等方面的授权立法权力得到一定的增强。

此外,在一些国家,对于税收规模不大、税源分散、不易引起经济波动、具有典型区域性特征的地方税种,中央甚至赋予地方相当完整的税收立法权,使地方代议制机关有权对本地的成熟税源开征新的税种。但是,鉴于我国地域广阔、实行税制集中管理的必要性突出且现代税制尚未建成的现状,在未来很长一段时间内,尚不宜授予地方人大及其常委会单独开征地方税的立法权,而只能在全国普遍征收的地方税的限度内,授予地方人大及其常委会在特定幅度和标准之下的税收立法权,否则将易引发税制混乱和恶性税收竞争。

2. 立法权约束的多重性

为了维护税法体系的统一性,地方税授权立法权必须受到一定的限制。首先,根据下位法不得与上位法相冲突原则,地方税的地方性法规不得与全国人大及其常委会制定的法律相抵触。其次,在地方税授权立法的监督控制上,全国人大及其常委会除了明确授权,还得通过"事前协力"和"事后协力"加强对授权立法质量的监控。具体说,可根据授权立法事项的重要性由强至弱选择同意权保留、撤销权保留、听证权保留或者单纯的送置义务;③而地方税立法纵向授权因影响到税制统一和竞争公平,故可以较广泛地采用同意权保留的监督方式。再次,在内容上,地方税立法不得加重纳税人税负,不得妨碍既有税种的征收效果,这就需要更加宏观地考量税制的整体设计,而不仅仅是环境保护税、房地产税、资源税等某一个地方税种的问题。

三、地方税立法纵向授权的实践现状检视

《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》(国发[1993]85 号)指出:"中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中到中央,以保证中央政令统一,维护全国统一市场和企业平等竞争。"可见,虽然我国目前没有在宪法和法律层面对地方税收立法权问题做出规定,但上述文件明确否定地方享有独立、完整的税收立法权。此外,诚如前文所提及的,2015 年修改后的《立法法》和现行《税收征收管理法》均仅涉及全国人大及其常委会对国务院的税收立法授权,尚未规定就地方税向地方人大及其常委会进行立法授权。尽管我们可以从授权立法的基本原理推导出,地方人大及其常委会同样具有税收授权立法权,但是,法律条文的缺失难免有遗憾,在很大程度上未能完整地贯彻税收法定和地方财政自主原则。

更为遗憾的是,纵览在授权立法中占据主要地位的法条授权的现状,2011 年《车船税法》等地方税法律,以及《房产税暂行条例》《契税暂行条例》《城镇土地使用税暂行条例》等税收行政法规

① 尹磊、杨海港:《论赋予地方税收立法权的理论依据与取向选择》,《广西财经学院学报》2007 年第 2 期。

② 傅红伟:《论授予地方税收立法权的必要性与可行性》,《行政法学研究》2002 年第 2 期。

③ 丁一:《德国税收授权立法之学理与实务》,《税务研究》2013 年第 6 期。

中多次授权给地方人民政府来规定基本税收要素的法律规范,而非授权给地方人大及其常委会。这就导致,一方面,全国人大及其常委会的税收立法权易被行政机关所“侵蚀”,税种法律不仅总量较小,而且条文数目稀少、表述抽象笼统,缺乏对税收要素的基本规定,却大量地将税收要素的立法权授予行政机关;另一方面,省、自治区、直辖市的人大及其常委会的税收立法权殊为薄弱,不仅缺乏法律基础和依据,而且在现实中也鲜有地方人大及其常委会的税收立法实践。相比之下,地方人民政府经过中央的授权,反而获得了原本只能授权给地方人大及其常委会的地方税立法权,有违税收法定原则之嫌。

例如,《车船税法》第 2 条规定:“车辆的具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府依照本法所附《车船税税目税额表》规定的税额幅度和国务院的规定确定。”该条款将“车辆的具体适用税额”的立法权授予省级人民政府,这无疑违反了地方税授权立法的法理和法律规定,毕竟它跨越了过多的层次,而且是在向不享有实体税收要素立法权的地方人民政府进行授权。换言之,该条款的授权机关、授权内容是大致合理的,但被授权机关的正当性存疑。更为妥当的做法是,在《车船税法》中便对税率、纳税人、征税客体等税收要素做出明确规定,只有在确有必要时和已经划定了特定幅度的前提下,才可以在法条中将车船税的税率调整权授予省级人大及其常委会,而非授予地方人民政府。

2011 年《车船税法》作为我国当前仅有的三部税收实体法律之一,以及唯一的地方税税种法,诚然难能可贵,但是,它在某种意义上并非一个优秀的税收法律范本,主要便表现为该法中授权立法数量过多等问题。应当警惕,接下来的地方税立法有必要纠正《车船税法》的这些缺陷,落实税收法定绝不是只在形式上给现行的一系列“暂行条例”穿上法律的“外衣”,却不在法律条文中真正地依据税收法定原则和税收授权立法原理做出实质性改进。之所以《车船税法》中会有不尽合理的授权立法条款,很大程度上是因为在 2011 年制定《车船税法》时,税收法定理念尚未在我国被广泛接受,在那种背景下,《车船税法》的出台已属不易,其在外观上符合却在内容上背离税收法定原则的状况便长期得不到调整。而在全面落实税收法定原则的今天,我们理应对《车船税法》进行反思,并在制定《环境保护税法》《房地产税法》《资源税法》等地方税法律时避免出现类似的可能具有实质违法色彩的纵向授权条款。

其他的典型例证还包括,《房产税暂行条例》第 3 条第 1 款规定:“房产税依照房产原值一次减除 10% 至 30% 后的余值计算缴纳。具体减除幅度,由省、自治区、直辖市人民政府规定”;第 6 条规定:“除本条例第五条规定者外,纳税人纳税确有困难的,可由省、自治区、直辖市人民政府确定,定期减征或者免征房产税。”《契税暂行条例》第 3 条第 2 款规定:“契税的适用税率,由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的幅度内按照本地区的实际情况确定,并报财政部和国家税务总局备案。”

上述地方税种“暂行条例”是国务院依据全国人大 1985 年的概括式授权立法决定所制定的,该授权决定由于违背授权明确性原则,本就受到质疑。更甚者,这些地方税“暂行条例”在多处将税率、税收优惠等基本税收要素的立法权授权给省级人民政府,这种转授权的做法无疑不符合《立法法》①,致使一些地方人民政府的税收立法权趋于膨胀。因此,借助当前地方税种“暂行条例”全面上升为单行法律的契机,我们期望原“暂行条例”中的这些不当的转授权能够得到根本性转变,即全国人大及其常委会在制定地方税种法的过程中对法律条文的内容亦作实质修改,将地方税立法的被授权机关从原先的地方人民政府转变为地方人大及其常委会。

---

① 2000 年《立法法》就已经具有一定的税收法定色彩,引入了授权明确性原则,并明文禁止转授权。因此,即便以 2015 年修法之前的《立法法》为范本,我国地方税立法中诸多转授权实践仍然是不合法的,而 2011 年上海、重庆两市的房产税扩围试点,更是明显地与税收法定原则对税收授权立法的基本要求不符。

四、地方税立法纵向授权的流程再造

通过审视我国地方税立法的权力运行结构,一方面,为了保证“全国一盘棋”,我国仍应将主要的税收立法权集中于中央。即全国人大及其常委会在制定税种法律时,就对纳税人、税率、计税依据、税收减免等税收要素做出明确规定,减少不必要的税收立法纵向授权。另一方面,为了发挥地方自主性,体现地方特殊性,应当适度增强地方的税收立法权。不过,依据税收法定原则,被增强的只能是地方人大及其常委会的税收立法权,而且必须受到规范、约束、监督,即谨遵税收授权立法的一般原理以及地方税授权立法的特殊原则,禁止越级授权。要知道,把地方税授权立法的被授权机关确定在什么范围,直接关系到能否实现授权立法的目的,毕竟被授权机关的水平高低是与授权立法的质量息息相关的。① 因此,亟须在审慎抉择和法源明确的基础上,向地方人大及其常委会下放有限的地方税立法权,加强授权时、行使授权立法权时以及授权后的监控。

(一)地方税立法的整体改进思路

十八届四中全会《决定》做出了一系列关于依法治国的部署,提出“健全有立法权的人大主导立法工作的体制机制,发挥人大及其常委会在立法工作中的主导作用。……依法建立健全专门委员会、工作委员会立法专家顾问制度”,“明确立法权力边界,从体制机制和工作程序上有效防止部门利益和地方保护主义法律化”。这对于构建地方税立法纵向授权格局具有指导价值。

第一,必须坚持人大及其常委会在税收立法中的主导地位和相对独立性,不得将基本税收要素的立法权授予地方人民政府。全国人大及其常委会应当首先制定各个地方税种的单行法律,达到“一税一法”的要求;同时,可以结合具体地方税种的特征和立法需要,在明确划定税率的幅度、税目的范围、计税依据的基准等前提下,将部分税收要素的调整权在地方税种法中授予省级人大及其常委会。

第二,在授予地方人大及其常委会以地方税立法权时应当符合有限性、受控性等原则,并服从国家全局和市场统一、社会公平的要求。这意味着,必须针对地方人大及其常委会制定地方税的地方性法规的过程进行全程指导和监督,这样才有望“有效防止部门利益和地方保护主义法律化”,避免各地人大及其常委会借助地方税立法来进行恶性的税收竞争。至于采行哪种授权立法监督方式,则根据不同地方税种的立法成熟度、地区差异度和税收要素重要程度而有所不同。例如,环境保护税对全国宏观经济的影响较大,建议在正在制定的《环境保护税法》中明确规定税率、税目等税收要素的幅度或标准,并可以在法条中授权地方人大及其常委会制定地方性法规来进行调整和选择,以达到兼顾全国统一管理和地方特殊需要的目的。

第三,授予地方人大及其常委会以地方税立法权无须担忧其立法能力薄弱,不过,确实应当逐渐提升地方人大及其常委会立法的专业性、民主性和科学性。诚然,我国各级人大及其常委会的立法能力长期以来较为单薄,但这并不能成为阻碍其行使地方税立法权的理由。恰恰相反,它们亟须在大量的地方税立法中得到更多锻炼,并着力加强人大的组织、人员和机制建设,改革现行的立法提案制度和法案起草制度。此外,地方人大及其常委会立法能力的不足完全可以借助外在力量得到弥补。具言之,在人大及其常委会牵头立法的基础上,(1)应当强调立法全过程的公开透明,通过座谈、听证、评估、公布法律草案等方式,保障社会公众对于立法的广泛参与和有效监督;②(2)特别是要注重通过设立税收立法咨询委员会、聘请人大代表助理等方式,发挥好专家学者的积极作用;③(3)还可以在保证人大的监督

① 陈伯礼:《授权立法研究》,北京:法律出版社 2000 年版,第 144—145 页。

② 公众参与既可使宏观意义上的民主具有持续性和活力,也可使微观治理更体现民主性和理性。参见王锡锌:《公众参与:参与式民主的理论想象及制度实践》,《政治与法律》2008 年第 6 期。

③ 朱力宇、熊侃:《专家参与立法的若干问题研究》,《法学杂志》2010 年第 2 期。

和审批的前提下,让地方政府参与法案起草工作。可见,通过综合运用来自社会公众的民主力量、来自专家学者的专业智慧和来自行政部门的实践经验,人大及其常委会完全有能力胜任税收立法权的有效行使。

(二)地方税立法纵向授权的监督机制

通过完整的财税法律体系对税收授权中法律保留和地方立法空间进行界定,是对授权行为的实体控制;而为了保障税收地方立法权授权体系的完整与规范,还离不开对授权行为的程序控制。从理论上看,该授权行为不仅是一种立法行为,更是一种综合政策与法律、组织体系与活动规范的复合行为,对授权立法的监督需在立法等层面开展。

从立法层面对地方税纵向授权体系进行控制,主要包括两种方式:第一,严格意义上的保留;第二,通过对授权行为效力的二重认定进行控制。严格意义上的保留强调法律出台前的最终决定权归属于全国人大及其常委会,换言之,即使地方在形式上参与地方税具体要素的立法,最终还是以上报全国人大及其常委会,以法律的形式出台税法规范。对授权行为效力的二重认定是在地方层面的地方税立法完成后添加的环节,地方税可以以地方性法规的形式出台,但全国人大通过一些特殊程序的设定,为地方税立法戴上“脚铐”,形成立法层面的控制。这些特殊的程序可以包括同意权的保留、废弃请求权的保留、议会听证权的保留、单纯的送置义务等。①

对于我国而言,采取第二种控制方式更加适合当前的发展态势。一方面,鉴于我国幅员辽阔、人口众多,充分发挥地方在治理方面的裁量权和主动性,才能更好地适应地方发展态势,反映地方群众需求;另一方面,如果所有的地方税立法生效前都需要经过全国人大的实质审查,会导致全国人大立法任务过重,那么,希望通过授权立法来实现的对紧急事件的处理需要、对新情况的适应性以及增加立法实验和完善的机会等效果,便难以真正实现。②

对地方税立法阶段的特殊程序的设置,可以依据要素的重要性、税种的影响范围、税基的流动性等特点,选择不同的方式。以财产税为例,由于不同地方拥有税基竞争动机,可以在税率上进行一些策略性的互动,③这些互动的效果需要得到中央层面较为深入的介入和衡量,因而适合采用地方先进行请求、再由中央决定同意与否等方式;而对于环保税,由于地方通过科学有效的立法可以达到双重红利——因环境优化产生的生态红利以及因税款征收产生的财政红利,主要的红利来源于前者,④所以需要在更大程度上发挥地方治理积极性、专业性和独立性,中央的立法监督可以采取听证或者备案等方式。

我国现行《立法法》仅对地方性法规备案制度进行了笼统的规定。基于税收法定原则和授权明确性原则的要求,对地方税立法授权的分类详细规定还需要在其他法律中进行补充。涉及到整体性要求的可以规定在财税基本法律中;只涉及具体税种的具体要素的,也可以在该税种法中进行规定。通过地方税立法实体和程序的双重控制,可以为地方税立法权划定明确的权力行使边界,也为之后的司法控制提供了重要参照。

五、结　语

理论的生命在于实践,地方税立法纵向授权不仅要做到落实税收法定原则和尊重税收立法规律的并重,还要做到规范授权体系和保障税法效力的并重。只有在机制设计上以现代、科学的税收法定理念指导地方税立法权体系,在具体实践中立足现

① 丁一:《德国税收授权立法之学理与实务》,《税务研究》2013 年第 6 期。

② 詹宁斯:《英国议会》,蓬勃译,北京:商务印书馆 1959 年版,第 489—490 页。

③ Brueckner, Saavedra, “Do local governments engage in strategic property-tax competition?” *National Tax Journal*, 2001, Vol. 2, No. 54, p. 203 – 229.

④ Rong Zhou, Kathleen Segerson, “Are Green Taxes a Good Way to Help Solve State Budget Deficits?” *Environmental and Resource Economics*, 2012, Vol. 4, No. 6, p. 1329 – 1353.

实和阶段性目标完善地方税从立法到实施的全过程,才能真正满足国家治理体系和治理能力现代化的要求。我国目前地方税授权立法的一些法律规范文本和制度实践未能严格贯彻税收授权立法的基本准则,这正是推进在地方税立法中落实税收法定所需要重点解决的问题,也突显出这一征途任重而道远。在对过去过于宽泛的授权立法进行限制的同时,必须重塑地方税立法纵向授权流程,在实体和程序上做必要的规范和协调。

The Mechanism Design of the Local Tax's Vertical Authorized Legislation

Liu Jianwen

(*School of Law*, *Peking University*, *Beijing* 100871, *China*)

Abstract: In the circumstances of the acceleration of the rule of tax law, how to allocate the legislation power between central and local governments in local taxes' legislation such as Environmental Protection Tax Law, Real Estate Tax Law and Resource Tax Law, is a significant and urgent issue. In order to meet the requirements of unified market and tax system, main local tax legislation power should be focused on the central. Only when it is necessary to consider local differences, can the National People's Congress and its Standing Committee prudently authorize to Provincial People's Congress and its Standing Committee the power to adjust tax rate, tax items, tax preferences and other tax elements. To design the route of local tax's vertical authorized legislation, on one hand, local governments can't become the authorized, or else it would violate the fundamental legal principle of "no skip – level authorization" as well as Legislation Law. On the other hand, we should strengthen process and result monitoring, including following principles of necessity, finiteness and clarity of authorization, guaranteeing the capacity of People's Congress and its Standing Committee to dominate tax legislation, combining public opinions, expertise and the executive branch's experiences, constructing a rigorous supervision system from legislative departments.

Key words: local tax, tax legislation, vertical authorization, statutory taxation principle

(责任编辑　李　铄)